Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 34740 du rôle
Inscrit le 20 juin 2014

Audience publique de vacation du 22 juillet 2015

Recours formé par
Madame ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des contributions directes
en matière de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34740 du rôle et déposée le 20 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Yves Altwies, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., née le …, demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision sur réclamation du directeur de l'administration des contributions directes du 20 mars 2014 (n° … du rôle) relative à un bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année d'imposition 2009, émis le 18 août 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 novembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2014 par Maître Yves Altwies pour le compte de Madame ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en ses plaidoiries à l'audience publique du 1er juillet 2015.

En date du 18 août 2010, le bureau d'imposition Luxembourg IX de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la copropriété « *... et consorts* » le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés visant l'année 2009, ci-après désigné par « le bulletin de l'établissement », en retenant un bénéfice de cession du fait de la vente d'un immeuble sis à … de … euros et en fixant la quote-part revenant à Madame ... à 1/6ème , soit … euros.

Par un courrier du 16 novembre 2010, Madame ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation dirigée contre ledit bulletin.

Par une décision du 20 mars 2014, référencée sous le numéro … du rôle, le directeur rejeta la réclamation comme non fondée.

Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 17 novembre 2010 par la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de la copropriété « ... » de l'année 2009, émis le 18 août2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Vu la mise en intervention d'office, en date du 28 janvier 2014, de toutes les parties (§ 219 alinéa 1er, première phrase AO) et notamment de la dame ..., du sieur ... et du sieur ... qui, aux termes du paragraphe 239 alinéa 1er numéros 1 et 3 AO, avaient qualité pour entreprendre le bulletin litigieux commun, mais ne l'ont pas fait ;

Considérant que la réclamante conteste le bulletin litigieux « fixant la quote-part dans les revenus collectifs au montant de ... euros » du fait que « ces revenus sont inexistants» ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en date du 2 septembre 2009, les consorts ... ont procédé à la vente d'une maison sise ... à L-... au prix de ... euros ;

Considérant qu'en vertu de l'article 99ter, alinéa 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux d'immeubles est égal à la différence entre, d'une part, le prix de réalisation et, d'autre part, le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention ; que le prix d'acquisition ou de revient est réévalué en vertu de l'article 102, alinéa 6 L.I.R ;

Considérant que la disposition de l'alinéa 1er mentionnée ci-avant n'est cependant pas applicable, en vertu de l'article 99ter, alinéa 6 L.I.R., dans la mesure où l'aliénation porte sur un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis L.I.R., la résidence principale du contribuable ;

Considérant d'abord qu'aux termes de l'alinéa 1er de l'article 102bis L.I.R., une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation ; que cet alinéa est applicable en l'espèce pour les copropriétaires, i.e. la dame ... et les sieurs ... et ..., ayant habité l'immeuble litigieux de l'achèvement à l'aliénation, de sorte que la plus-value dégagée n'est pas imposable en vertu de l'article 99ter, alinéa 6 L.I.R. ;

Considérant qu'en outre, en vertu de l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R. une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui au moment de la vente est assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de

l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint ;

Considérant que le bénéfice de cette disposition n'est accordé que lorsque ces trois conditions sont remplies simultanément ;

Considérant que la maison litigieuse avait été occupée par la réclamante dès l'achèvement jusqu'au déménagement dans la nouvelle propriété en avril 2006 ; que la requérante était propriétaire d'une autre habitation au moment de la vente de l'immeuble litigieux en 2009 de sorte que les conditions de l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R. ne sont pas remplies en l'espèce ;

Considérant qu'en outre la disposition de l'alinéa 3 de l'article 102bis L.I.R. ne lui est pas non plus applicable ; qu'en effet l'habitation litigieuse antérieurement occupée par la réclamante aurait été assimilée à une résidence principale, lorsque la réalisation de cette habitation aurait été intervenue au cours de l'année qui suit le transfert dans la nouvelle habitation, ce qui n'est pas le cas ;

Considérant que la réclamante ne suffit dès lors pas aux conditions énoncées à l'article 102bis L.I.R. et que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a imposé dans son chef un bénéfice de cession au sens de l'article 99ter L.I.R. ;

Considérant que le formulaire concernant le revenu de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé, rempli par les copropriétaires, ne contenait pas de détails sur le calcul de la plus-value, de sorte que le bureau d'imposition a déterminé le bénéfice de cession global comme suit :

Prix de réalisation	*... euros*
Prix d'acquisition réévalué du terrain (1983)	*... euros*
Plus-value dégagée	*... euros*

Considérant qu'en vertu de l'acte notarié du 16 septembre 1983, le terrain sis à ... a été acquis par le sieur ... et son épouse, la dame ... pour le prix de ... francs ; qu'en 1985, une maison unifamiliale y a été érigée par l'entreprise de construction ... ; qu'en date du 19 juin 2000, le sieur ... avait fait donation à ses trois enfants (...) de la moitié indivise lui appartenant dans l'immeuble litigieux ;

que l'autre moitié de la maison litigieuse, appartenant à la dame ... dès l'acquisition, reste en possession d'elle jusqu'au moment de la vente de l'immeuble en 2009 ;

Considérant que lorsqu'un bien a été acquis à titre gratuit par les cédants, comme en l'espèce, par donation, le prix d'acquisition à mettre en compte pour le calcul du bénéfice de cession est celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux (alinéa 3 de l'article 102 L.I.R.) ;

Considérant qu'aux termes de l'article 25, alinéa 1er L.I.R. le prix d'acquisition d'un bien est l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation ;

Considérant qu'en l'espèce, la réclamante est cependant restée en défaut d'établir le prix d'acquisition de la construction payé par les parents de la requérante (i.e. le sieur ... et la dame ...) à l'époque, de même qu'elle n'a pas présenté de pièces justificatives relatives au coût de la construction, du fait qu'à l'issue de la vente de la maison litigieuse, la mère aurait jeté toutes les pièces justificatives y relatives ; que de ce chef, il y a lieu de recourir à la taxation du prix d'acquisition de la construction, conformément au § 217 AO, pour déterminer le revenu provenant de l'aliénation de l'immeuble litigieux ;

Considérant que faute d'avoir fourni les données et pièces justificatives dans le cadre du calcul du bénéfice de cession, notamment le prix d'acquisition, la requérante ne s'est aucunement conformé à son devoir de collaboration, tel que défini au § 171 AO, en vue de l'établissement de la base d'imposition en question ;

Considérant que les données concernant la construction de la maison litigieuse faisant également défaut au service des évaluations immobilières, il y a lieu de procéder à une estimation du prix de construction en tenant compte de tous les éléments et moyens disponibles ;

Considérant qu'il résulte des instructions menées par le service des évaluations immobilières qu'une des maisons voisines, ayant approximativement la même superficie du terrain et un volume bâti similaire, a été construite en 1988 (i.e. trois années après la construction de la maison litigieuse) moyennant un prix de construction d'environ ... francs ; qu'il y a lieu de fixer le prix de construction de la maison par voie de taxation conformément au § 217 AO à ... francs (i.e. ... euros) ;

Considérant qu'en vertu de l'article 99ter L.I.R., le bénéfice de cession se détermine alors comme suit :

Prix de réalisation		*... euros*
Prix d'acquisition réévalué du terrain (1983)	...	*... euros*
Prix d'acquisition réévalué de la construction (1985)	...	*... euros*
Plus-value dégagée		*... euros*

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le bénéfice de cession global s'élève à ... euros ; que compte tenu des droits de propriété respectifs, la quote-part du bénéfice de cession de la réclamante s'élève à (....) ... euros, sans préjudice d'éventuels abattements visés à l'article 130 L.I.R. à mettre en compte dans le cadre de son imposition personnelle pour le revenu ;

Considérant que pour le surplus, l'établissement en commun est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Considérant que le redressement du bulletin de l'établissement en commun de l'année 2009 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme, la dit partiellement fondée,

établit la quote-part du bénéfice de cession suivant article 99ter L.I.R. de l'année 2009 dans le chef de la dame ... à ... euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution. »

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2014, Madame ... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision du directeur du 20 mars 2014.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 appelée « Abgabenordnung, en abrégée « AO » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'établissement en commun.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision du directeur, recours qui est encore à déclarer recevable pur avoir été introduit dans les formes et délais de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A titre liminaire, le tribunal relève que dans la mesure où il se dégage du dossier fiscal que Messieurs …, … et Madame …, membres de la copropriété « *... et consorts* » à l'égard desquels le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriété litigieux a été établi, bien que dûment mis en intervention par le directeur, ont expressément confirmé qu'ils n'entendent pas contester ledit bulletin ni intervenir dans le cadre de la réclamation introduite par Madame ..., le tribunal est amené à retenir qu'il n'y a pas lieu d'ordonner leur mise en intervention dans le cadre du présent recours.

A l'appui de son recours, la demanderesse conteste les montants retenus par le directeur afin de calculer la plus-value dégagée par la vente d'un immeuble sis à … par la copropriété « *... et consorts* », dont elle fait partie.

En se référant à l'article 25, alinéa 1er de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », relatif à la détermination du prix d'acquisition d'un bien, la demanderesse reproche à l'administration des Contributions directes de ne pas lui avoir donné la possibilité de présenter l'ensemble des pièces justificatives relatives au coût de construction de la maison litigieuse. Tout en admettant que les diverses pièces justificatives relatives à ces coûts ne sont plus en sa possession, elle fait valoir que les coûts de la construction auraient néanmoins été déterminés par expertise. Pareillement, l'administration des Contributions aurait pu la rendre attentive à l'absence de pièces justificatives suffisantes, de sorte que le reproche tenant à un défaut de collaboration de sa part sur le fondement du paragraphe 171 AO serait à rejeter.

La demanderesse critique ensuite l'approche de l'administration d'avoir, par le biais du service des évaluations immobilières, pris comme référence plusieurs maisons voisines, en soutenant que cette approche serait erronée puisqu'elle ne tiendrait pas compte des coûts de construction réels de la maison litigieuse. De plus, la décision du directeur ne renseignerait pas quelle maison aurait servi à cette comparaison. Dès lors, les montants retenus par l'administration seraient arbitraires. Pourtant, elle aurait été en possession de divers documents, et plus précisément

de toutes les pièces produites à l'appui du présent recours, laissant apercevoir que les coûts de la construction auraient été bien supérieurs à ceux retenus par le directeur. En réalité, les coûts de la construction auraient été tels qu'un bénéfice de cession serait inexistant. Elle fait valoir que l'architecte de l'immeuble litigieux indiquerait divers critères à prendre en compte pour l'évaluation des coûts de la construction, que les factures du bureau d'études Schroeder et associés démontrerait également qu'il ne s'agit pas d'un immeuble « *classique* » et que les photos versées démontreraient, par ailleurs, l'envergure des travaux.

Enfin, la demanderesse demande la nomination d'un expert afin de « *chiffrer les coûts de revient, les coûts de construction, le prix d'acquisition de l'immeuble sis à L-...* » et de *« se prononcer sur le bénéfice de cession (plus-value) réalisé par* [elle] *dans le cadre de la vente de la maison* [litigieuse] *en 2009* ».

Le délégué du gouvernement expose que suite à la cession de l'immeuble litigieux en 2009, le bureau d'imposition aurait fixé le bénéfice de cession global au montant de … € et aurait déterminé la quotepart de la demanderesse à 1/6e du bénéfice global, tout en précisant que le bureau d'imposition n'aurait pris en compte que le prix d'acquisition du terrain et non pas le prix de construction de l'immeuble, étant donné que le formulaire concernant le revenu de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé rempli par les copropriétaires n'aurait pas contenu de détail sur le calcul de la plus-value.

Après le dépôt de pièces, en l'occurrence de l'acte d'acquisition du terrain en 1983 et de l'acte de vente en 2009, suite à la demande du bureau d'imposition, ce dernier aurait constaté que ces pièces ne donneraient aucune indication sur les coûts de construction. Ce ne serait que sur réclamation que le directeur aurait pris en compte les coûts de la construction en les évaluant forfaitairement par voie de taxation d'office, conformément au paragraphe 217 AO, puisque la demanderesse serait restée en défaut de fournir des pièces probantes permettant d'établir le prix de la construction.

Dans ces conditions, le reproche de la demanderesse à l'adresse du directeur qu'elle n'aurait pas eu la possibilité de présenter l'ensemble des pièces justificatives relatives aux coûts de construction serait dénué de fondement, d'autant plus qu'il serait constant que les pièces justificatives pertinentes ne seraient plus en la possession de la demanderesse.

En renvoyant à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », le délégué du gouvernement donne à considérer que pour palier à la carence dans l'agencement de la preuve, la demanderesse ne pourrait se borner à demander l'institution d'une expertise, de sorte que la demande afférente serait à rejeter.

En se référant à une jurisprudence du tribunal administratif en matière de procédure de taxation d'office, le délégué du gouvernement précise qu'afin de déterminer le prix de la construction de l'immeuble, le directeur aurait pris en compte tous les éléments de fait à sa disposition et aurait appliqué des critères d'évaluation objectifs, en prenant comme référence l'une des maisons voisines, sise à … à …, qui aurait approximativement la même superficie du terrain, un volume bâti similaire et qui aurait été construite en 1988, partant trois années après la construction de la maison litigieuse, moyennant un prix de construction d'environ … de francs luxembourgeois. Compte tenu de cet élément comparatif, le directeur aurait fixé le prix de la construction de la maison litigieuse à … de francs luxembourgeois, soit … €. Le délégué du gouvernement fait valoir que la demanderesse resterait en défaut d'apporter des éléments de preuve concrets permettant de remettre en cause la base d'imposition ainsi déterminée et de démontrer les montants effectivement payés à l'époque par les époux … à titre de coûts de construction, dans

l’optique de démontrer que ces montants s’écarteraient de manière significative du prix d’acquisition fixé par le directeur.

S’agissant des déclarations de l’architecte ..., le délégué du gouvernement donne à considérer que celui-ci n’indiquerait pas le montant, même approximatif, de la construction sur base de pièces précises et concordantes. Faute d’éléments plus concrets, ses affirmations resteraient à l’état de pures allégations. Quant à l’évaluation immobilière de l’agence ..., celle-ci ne serait pas pertinente puisqu’elle ne comporterait pas d’indications quant aux coûts de construction de l’immeuble en 1985.

Il s’ensuivrait que la demanderesse resterait en défaut d’établir que les coûts de construction de la maison s’écartent de manière significative des bases d’imposition fixées par le directeur, de sorte que le recours serait à rejeter comme étant non fondé.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait état d’un rapport d’expertise ... qui ferait abstraction de la valeur du terrain et qui se prononcerait sur les coûts de construction de l’immeuble, tout en tenant compte des contraintes du site et de l’architecture. Le prix au m2 appliqué tiendrait compte de la spécificité du terrain, des mesures de stabilisation en découlant, de l’agencement des pièces, de la complexité de l’architecture ainsi que de l’aménagement extérieur. L’expert conclurait à un coût de construction pour l’année 1985 de l’ordre de … €, en soulignant que le calcul du coût de réalisation serait suffisamment précis grâce à l’application de l’indice des prix de la construction de l’année 1985.

Elle donne encore à considérer qu’elle aurait dès le début de la procédure mis l’administration en mesure de connaître le coût de réalisation approximatif de l’immeuble litigieux.

S’agissant de la maison voisine, celle-ci ne pourrait servir de référence puisque le coût de la construction érigée sur ce terrain n’atteindrait de loin pas celui engendré par la construction de la maison litigieuse, cet état de chose pouvant être constaté à l’œil nu en regardant les photos de la maison en question. Elle reproche à la partie étatique d’avoir pris comme référence une maison de manière manifestement erronée, ce qui ferait preuve « *d’une certaine légèreté* » dans la prise de sa décision, d’autant plus que l’administration aurait été en possession de diverses pièces, dont notamment des photos et des honoraires du bureau d’études, dont elle aurait pu déduire que les coûts de construction étaient supérieurs à ceux de la maison prise comme référence.

A l’audience des plaidoiries, le délégué du gouvernement a demandé à ce que la pièce versée en date du 19 février 2015 par la partie demanderesse, à savoir une note d’honoraire de l’expert ... du 15 décembre 2014, soit écartée des débats. Or, dans la mesure où cette pièce a été déposée avant la lecture du rapport, elle n’est pas à écarter des débats. Les contestations soulevées par ailleurs par la partie étatique fondées sur un défaut d’explications quant à la pertinence de cette pièce ont davantage trait à l’appréciation du bien-fondé des moyens présentés par la demanderesse et des pièces fournies à l’appui de cette argumentation, examen qui sera fait ci-après.

L’article 99ter, paragraphe (1) LIR envisage l’imposition du revenu provenant de l’aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d’immeubles qui ne dépendent ni de l’actif net investi d’une entreprise, ni de l’actif net servant à l’exercice d’une profession libérale.

Le tribunal relève de prime abord que le principe même de l’imposition de la plus-value dégagée par la cession de l’immeuble n’est pas litigieux, les contestations de la demanderesse portant exclusivement sur le quantum de cette plus-value. En effet, la conclusion du directeur qu’en l’espèce, il ne s’agit pas de l’aliénation d’une résidence principale au sens de l’article 102bis

LIR, de sorte que les dispositions afférentes du paragraphe (6) de l'article 99ter LIR rendant inapplicables celles du paragraphe (1) de l'article 99ter LIR, ne trouvent pas application, n'a pas été remise en cause par la partie demanderesse, de sorte qu'il n'y a pas lieu de revenir sur ce volet de la décision attaquée.

Quant à la détermination de la plus-value, force est de constater qu'aux termes de l'article 99ter, paragraphe (2) LIR, le revenu de cession soumis à l'impôt « *est égal à la différence entre, d'une part, le prix de réalisation et, d'autre part, le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention* ».

Le prix d'acquisition d'un bien est défini par l'article 25 LIR comme étant « *l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation* », et le prix de revient est défini à l'article 26, paragraphe 1er LIR comme étant celui qui « *comprend toutes les dépenses assumées par l'exploitant en raison de la fabrication du bien envisagé* ». Par ailleurs, la détermination du prix d'acquisition respectivement du prix de revient est à effectuer conformément aux dispositions de l'article 102 LIR et le prix est plus particulièrement réévalué conformément au paragraphe (6) dudit article 102 LIR.

Force est encore de constater que le prix d'acquisition du terrain tel que pris en considération par le directeur n'est pas remis en question par la partie demanderesse, mais celle-ci conteste l'évaluation du prix d'acquisition de la construction ayant été réalisée en l'année 1985.

Il n'est pas contesté que le formulaire concernant les revenus provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeuble du patrimoine privé, tel qu'il a été rempli par les copropriétaires … et consorts, ne contenait aucun détail sur le calcul de la plus-value, ce qui a amené le directeur à procéder à cette évaluation par la voie de la taxation conformément au paragraphe 217 AO, en vertu duquel « *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

A cet égard, c'est à tort que la partie demanderesse reproche au directeur d'avoir procédé par la voie de la taxation, étant donné que s'il est vrai que celle-ci a soumis au directeur un certain nombre de pièces, force est de constater que, d'une part, le prix de la construction n'en résulte pas à suffisance et, d'autre part, la demanderesse admet qu'elle ne dispose plus des factures de l'époque. En effet, l'évaluation de l'agence ... a été faite afin de déterminer le prix susceptible d'être obtenu lors de la vente de l'immeuble en 2008, sans qu'il ne ressort à suffisance de ce document quel a été le coût de la construction en 1985. Pareillement, les notes d'honoraires du bureau … des années 1984 et 1985, si elles prouvent l'intervention de ce bureau d'ingénieur dans le cadre de la construction de l'immeuble litigieux, elles sont néanmoins insuffisantes pour en déduire une conclusion quant au coût de la construction. Il en est de même de l'autorisation de construire ainsi que des photos de l'immeuble litigieux.

La demanderesse mettant en cause le prix de la construction tel qu'il a été évalué par le directeur, il lui appartient, conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 de fournir la preuve des éléments afférents.

Par ailleurs, le prix de la construction ayant, à défaut de pièces afférentes, été évalué par le directeur, il appartient à la demanderesse d'établir que les coûts réels de la construction s'écartent de manière significative de l'évaluation faite par le directeur.

A cet égard, le tribunal relève qu'en vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que le bureau d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204, alinéa 1er AO énonce que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle* […] *erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse* […] *ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind* […] ». Par voie de conséquence, dans le cadre de l'examen de la situation réelle (*tatsächliche Verhältnisse*), le directeur, qui dispose entre autres du pouvoir d'une modification de l'imposition même en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination successive des bases d'imposition et de la cote d'impôt et il dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et des moyens d'investigations pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable et de l'impôt mis à sa charge.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable n'a pas fourni à l'administration tous les éléments permettant de déterminer de manière exacte le revenu imposable, la demanderesse admettant ne plus disposer des factures relatives aux travaux de construction de l'époque, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement remettre en cause les éléments de l'imposition établi par voie de taxation, au seul motif que les sommes retenues ne correspondent pas exactement à sa situation réelle, mais il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans ses contestations que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels, respectivement, comme en l'espèce, les bases de calcul de la cote d'impôt, s'écartent de manière significative des bases d'imposition définis par voie de taxation.

Force est de constater qu'à l'appui du présent recours, la demanderesse a en outre produit un rapport d'évaluation du 12 décembre 2014 établi par l'architecte ..., qui a été établi dans l'optique d'évaluer le coût de la construction en 1985. Pour ce faire, l'expert a procédé à l'évaluation du coût de la construction en 2014, qu'il a fixé à la somme de … € TTC, montant qu'il a ensuite réévalué en tenant compte de l'indice des prix de la construction de l'année 1985. De ce fait, l'expert est arrivé à un coût de la construction réévalué à l'année 1985 d'un montant … € TTC.

Au regard de cette expertise, dont le mode de calcul ou encore le résultat n'a pas autrement été remis en cause par la partie étatique, bien qu'elle ait eu la possibilité de prendre position par rapport à cette expertise dans le cadre de la présente instance, aucun mémoire en duplique n'ayant été déposé, démontrant un écart significatif entre le prix de la construction tel qu'il a été évalué par le directeur de l'ordre de … euros, et celui se dégageant de l'expertise ..., de l'ordre de … euros, et compte tenu du constat, qui se dégage des pièces du dossier soumises à l'appréciation du tribunal, que l'immeuble litigieux n'est en raison de son aspect architectural et du mode de construction dicté par la situation du terrain, pas nécessairement comparable à celui par rapport auquel le directeur a évalué le prix de la construction, le tribunal arrive à la conclusion que la demanderesse a rapporté à suffisance la preuve que le prix de construction tel qu'évalué par le directeur s'écarte de manière significative des dépenses effectivement exposées et cela malgré la que la partie demanderesse n'a pas produit en cause les factures relatives aux travaux de construction.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la décision du directeur du 20 mars 2014 est à réformer en ce sens que dans le cadre de la détermination du bénéfice de cession global suivant l'article 99ter LIR, est à prendre en considération, au titre du prix d'acquisition de la construction litigieuse, la somme de … euros au lieu du montant de … euros retenu par le directeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur du 20 mars 2014 dit que dans le cadre de la détermination du bénéfice de cession global suivant l'article 99ter LIR, est à prendre en considération, au titre du prix d'acquisition de la construction litigieuse, la somme de … euros au lieu du montant de … euros retenu par le directeur, et renvoie le dossier au directeur ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Michèle Stoffel, juge,

et lu à l'audience publique de vacation du 22 juillet 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri | s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22 juillet 2015
Le greffier du tribunal administratif